



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13982.001154/2009-09  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-011.219 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 16 de abril de 2024  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** TRANSPORTADORA MZ DE PINHALZINHO LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencida a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, que conhecia.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de lançamento para exigência de contribuições sociais correspondentes à cota patronal, sobre a remuneração paga ao segurado contribuinte individual e aos segurados empregados, com adicional ao GILRAT, sendo a apuração das remunerações pagas aos trabalhadores acima citados realizada meio de aferição indireta.

Em julgamento de primeira instância (fls. 262/274), a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente pela existência de vício formal insanável, pela omissão legislativa na FLD (fundamentos legais do débito) que ampara a cobrança do recolhimento da contribuição social previdenciária da empresa sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais. Assim, foi declarada a nulidade da autuação no que tange ao lançamento de contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remuneração de contribuintes individuais (levantamentos “PR1 - PRO LABORE”, “PRO - PRO LABORE” e “Z2 - TRANSF DO LEV PRO – ATE 11/08”), a fim de possibilitar a lavratura de auto de infração substitutivo, com observância de todos os requisitos legais.

Manteve-se, então, apenas os levantamentos relativos aos segurados empregados (SA1 – SALARIO DOS MOTORISTAS, SAL – SALARIO DOS MOTORISTAS e Z5 – TRANSF DO LEV SAL - ATE 11/08).

Contra essa decisão foi interposto recurso voluntário.

### Acórdão Recorrido

Por meio do acórdão nº **2402-010.105** (fls. 313/327), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção do CARF deu provimento ao recurso do Contribuinte, entendendo pelo não cabimento da apuração do crédito por arbitramento, haja vista que a fiscalização não demonstrou comprovar a ocorrência das hipóteses legais previstas no art. 33 da Lei nº 8.212/91, com a finalidade de justificar aludido procedimento de apuração por aferição indireta. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a constituição do crédito tributário por aferição indireta/arbitramento, somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples informação da utilização de referida presunção legal, sem que haja a sua devida motivação, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento.

### Recurso Especial

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 329/341) a fim de rediscutir a possibilidade de “**aferição indireta**” no presente caso. Na ocasião, apontou como paradigma o acórdão nº 2301-01.935. Asseverou que o colegiado recorrido “*contrariou entendimento manifestado por outros Colegiados do CARF em relação à adoção da aferição indireta na apuração das contribuições previdenciárias devidas*”, pois o recorrido decidiu pela improcedência do procedimento de aferição indireta “*inobstante a falta de registro de todas suas transações na contabilidade da empresa*”.

Por outro lado, afirma que “o acórdão paradigma firma o entendimento de que a apresentação de documentos contraditórios, bem como a omissão de qualquer lançamento contábil, configura-se a hipótese de aferição indireta da contribuição indevida”.

Conforme o despacho de admissibilidade de fls. 367/372, a divergência restou revelada, pois “o acórdão recorrido entendeu que somente poderia ser levada a efeito a aferição indireta quando devidamente demonstrada ou comprovada a ocorrência da impossibilidade da aferição direta dos fatos geradores dos tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. (...) [no caso] as irregularidades contábeis existentes não seriam capazes de desconsiderar toda a escrita do contribuinte, por não estarem diretamente relacionadas com os fatos geradores do tributo” (fl. 371).

Por outro lado, o acórdão paradigma aponta que “é cabível a aferição indireta quando a contabilidade não espelhar a realidade econômica-financeira da empresa, tanto por omitir qualquer lançamento contábil, ou não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço” (fl. 371).

Assim, foi dado seguimento ao recurso.

O contribuinte, apesar de intimado, não apresentou contrarrazões.

O presente processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Como exposto, trata-se de recurso interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca da apuração do crédito por **aferição indireta**.

A despeito da não apresentação de contrarrazões pela contribuinte, entendo que o conhecimento recursal carece de análise mais detalhada.

## I. CONHECIMENTO

Em seu recurso, a Fazenda Nacional afirma que o colegiado *a quo* decidiu pela improcedência do procedimento de aferição indireta ao argumento de falta de motivação suficiente para a adoção do arbitramento. Discorre que restou devidamente demonstrado pela fiscalização omissões e imprecisões que motivaram a desconsideração da contabilidade da empresa, reforçando, pelo acórdão paradigma, que a apresentação de documentos contraditórios, bem como a omissão de qualquer lançamento contábil, configura-se a hipótese de aferição indireta da contribuição indevida, prevista no artigo 33, § 6º da Lei nº 8.212/91.

## Cita-se abaixo trechos do acórdão recorrido:

Analizando-se o Relatório Fiscal emitido pela Fiscalização (p. 103), verifica-se que as omissões e imprecisões que motivaram a descon sideração da contabilidade da empresa e, por conseguinte, a utilização da aferição indireta no caso concreto, estão assim discriminadas, em resumo:

\* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento de IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) de diversos veículos de propriedade da mesma, no valor total de R\$ 89.950,20;

\* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento da taxa de Licenciamento de diversos veículos de propriedade da mesma no valor total de R\$ 1.700,50;

\* falta de registro nos livros contábeis Caixa, Diário e Razão do pagamento do seguro obrigatório de diversos veículos de propriedade da mesma no valor total de R\$ 3.784,42;

\* a empresa autuada deu em comodato nove caminhões para a empresa Transportes Cento e Dez Ltda, conforme páginas 60 a 68, no valor total de R\$ 2.237.077,52. Entretanto, nos registros contábeis da empresa autuada (Diário e Razão) consta contabilizado na conta “000239 Bens/Produtos em Comodato” apenas o valor de R\$ 144.882,25, conforme folhas 69;

\* a contabilidade da empresa autuada deixou de apresentar, no exercício de 2008, a real despesa com pneus;

\* pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Com base nesses registros, concluiu a Fiscalização que as omissões de custos e despesas na contabilidade da empresa, modificaram de forma irremediável a remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro e levam a sua total descon sideração.

(...)

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

(...)

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

(...)

No caso em análise, a Fiscalização fundamenta a desqualificação da contabilidade e, por conseguinte, a utilização da aferição indireta para o lançamento de débito previdenciário, na (i) falta de registro do pagamento de IPVA, da Taxa de Licenciamento e do Seguro Obrigatório de alguns veículos de propriedade da Contribuinte; (ii) divergência entre o valor dos contratos de comodatos e aquele registrado na contabilidade; (iii) falta de apresentação da despesa com pneus; e (iv)

pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Tais fundamentos, por si próprios, não são hábeis, no entendimento deste Conselheiro, para a desqualificação da contabilidade da Contribuinte e, por conseguinte, o lançamento de crédito tributário previdenciários.

De fato, afirmar, tal como fez a Autoridade Administrativa Fiscal, que a falta de registro do pagamento (nota: a Fiscalização confirmou que houve o efetivo pagamento) do IPVA, da Taxa de Licenciamento e do Seguro Obrigatório, nos valores de R\$ 89.950,20, R\$ 1.700,50 e R\$ 3.784,42, respectivamente, modificou de forma irremediável a remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro, afigura-se deveras desarrazoado, seja em função da falta de correlação direta entre referidas despesas com a “remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro” da empresa, seja em função dos valores envolvidos.

No que tange à divergência entre o valor dos contratos de comodato com aquele registrado na contabilidade – assim descrita, em um único parágrafo pela Fiscalização: no dia 02 de janeiro de 2008 a empresa autuada deu em comodato nove caminhões para a empresa Transportes Cento e Dez Ltda, conforme folhas 59 a 67 no valor total de R\$ 2.237.077,52. Entretanto, nos registros contábeis da empresa autuada (Diário e Razão) consta contabilizado na conta “000239 Bens/Produtos em Comodato” apenas o valor de R\$ 144.882,25, conforme folhas 68 – registre-se que:

\* os contratos de comodatos, pela sua própria natureza e nos termos do art. 579 do Código Civil, tratam-se de empréstimos gratuitos;

\* dessa forma, o montante de R\$ 2.237.077,52 apontado pela Fiscalização corresponde ao somatório dos valores dos veículos informados nos próprios contratos, não tendo, pois, qualquer correlação com a conta contábil “000239 Bens/Produtos em Comodato”;

\* o registro contábil referente à conta “000239 Bens/Produtos em Comodato”, no valor de R\$ 144.882,25 (p. 69), trata-se de saldo negativo existente em 01/01/2008, ou seja: não há o lançamento a débito ou crédito na referida conta nas épocas próprias;

\* os contratos de comodatos de p.p. 60 a 68 possuem as seguintes datas: 02/01/2008, 02/01/2007, 02/01/2006 e 02/01/2005.

Em relação à falta de apresentação da despesa com pneus, tem-se que esta, a rigor, não guarda correlação direta com a “remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro” da empresa.

Ademais, a Fiscalização, que se embasa em dados referentes apenas ao exercício de 2008 para desqualificar a contabilidade desde o ano de 2005, sequer demonstrou qual seria, então, o correto valor de tais despesas, limitando-se a afirmar, com base em informações extraídas de um site “especializado”, que as despesas com pneus corresponde a 4,5% do valor do frete (?!?!).

Por fim, mas não menos importante, tem-se a inconsistência apontada pela Fiscalização referente ao pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento.

Neste ponto, afirma a Autoridade Administrativa Fiscal que, *o pagamento de salários por parte da empresa autuada em favor de seus motoristas sem constar na folha de pagamento pode ser facilmente identificada na Ação Trabalhista que tramitou na 1ª Vara do Trabalho de Chapecó/SC, cujo autor foi o segurado Zenor Santo Bele (folhas 73 a 74). O referido motorista informa, conforme folhas 75 que: "...exercia a função de motorista e vinha recebendo a importância média mensal de R\$ 1.000,00 (mil reais). Destes, apenas R\$ 691,00 (seiscentos e noventa e um reais) constavam em CTPS, o*

*restante era pago por fora...” Sem apresentar qualquer contestação a empresa autuada compôs amigavelmente com o reclamante pagando-lhe a importância de R\$ 3.100, 00 conforme folhas 76 a 78.*

Ora, conforme defendido pela Autuada, a afirmativa do funcionário na referida Reclamatória de que recebia um salário de R\$ 691,00 (seiscentos e noventa e um reais) em CTPS, mas que a média mensal importava em verdade no montante de R\$ 1.000,00 (um mil reais) " não se mostra suficiente para produzir prova no presente processo administrativo fiscal, pois se trata de uma declaração unilateral buscando satisfazer interesse próprio.

Outrossim, o fato de a Reclamada ter realizado acordo com o funcionário no importe de R\$ 3.100,00 (três mil e cem reais) não significa confissão em relação à suposta remuneração percebida pelo funcionário ", já que o acordo foi firmado a fim de reduzir gastos, "eis que uma demanda judicial importa em custos elevados, que vão desde os honorários advocatícios do advogado contratado, despesas com deslocamento para audiências, deslocamento de testemunhas, gastos com perícia e assistente técnico, custas processuais para recursos, etc". Dessa forma, entende que o acordo judicial não serve como subsídio para a desconsideração dos valores consignados nas folhas de pagamento, "que correspondem exatamente aos valores recebidos pelos motoristas".

Por fim, registre-se que o pagamento dos motoristas se deu exatamente no valores indicados nas folhas de pagamento e observaram o piso salarial da categoria e que não foi produzida qualquer prova absoluta de que o valor do salário dos motoristas não é aquele indicado nas folhas de pagamento.

Ora, tratando-se lançamento fiscal com apuração do crédito tributário por arbitramento, afigura-se inadmissível a fundamentação / motivação da acusação fiscal por amostragem.

Tratando-se, pois, de procedimento excepcional, o arbitramento, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que o adotou sem conquanto motivar sua conduta.

(...)

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de lançamento por arbitramento.

Em face dos fatos acima delineados, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Ou seja, segundo o acórdão recorrido, a fiscalização no presente caso lançou mão da aferição indireta sem a devida motivação, inclusive por ter justificado o arbitramento em registros contábeis deficientes que não possuíam qualquer relação com as remunerações dos empregados. Ademais, realizou a acusação fiscal por amostragem, na medida que observou a suposta inconsistência do pagamento de salário de apenas um motorista (que moveu ação trabalhista contra a contribuinte) sem "qualquer prova absoluta de que o valor do salário dos motoristas não é aquele indicado nas folhas de pagamento".

O acórdão paradigma citado pela Fazenda Nacional é o de n.º **2301-01.935**, cuja discussão fática, no entendimento deste Conselheiro, extrapola os contornos presentes no presente processo. Como apontado, o acórdão recorrido entendeu pela impossibilidade de aferição indireta das remunerações dos empregados em razão de algumas das inconsistências contábeis apontadas não possuírem qualquer relação com a remuneração, além de ter fundamentado a presunção em apenas uma ação trabalhista movida por motorista pleiteando suposta divergência de pagamento salarial (sem demonstrar que essa seria uma prática comum da empresa). Em contrapartida no caso paradigmático ocorreu a tipificação de simulação da contratação de empregados mediante interpostas empresas, além da acusação de grupo econômico de fato, tendo o Colegiado se baseado na seguinte fundamentação:

**Acórdão n.º 2301-01.935**

Da mesma forma, a aferição da base de cálculo da obrigação principal não foi aplicada sem critérios.

Em ação fiscal na empresa, a autoridade notificante constatou que a contabilidade da FIBRASCA QUÍMICA E TÊXTIL não registra, desde janeiro de 1999, o movimento real da remuneração de todos os segurados a seu serviço, **bem como foram apresentados documentos contendo informações contraditórias entre si ou quando confrontados com documentos obtidos em outras fontes, o que enseja o arbitramento do débito, consoante determinação legal.**

Assim, por ser a atividade administrativa plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, **a autoridade fiscal, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de qualquer lançamento contábil ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e apurou corretamente o débito por aferição indireta, mediante a aplicação dos percentuais previstos na legislação que trata da matéria.**

(...)

O que a fiscalização constatou, e comprovou por meio da farta documentação anexada aos autos, é que a Fibrasca e as demais empresas relacionadas no Relatório Fiscal formam um único empreendimento industrial.

Restou comprovada, também, a ocorrência de todos os requisitos necessários para a caracterização da relação de emprego, exigidos pelo art. 12, I, "a" da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 9.º, I, "a", do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quais sejam, a não-eventualidade (habitualidade), a remuneração e a subordinação, entre a Fibrasca e os segurados que lhe prestaram serviços por meio das empresas interpostas.

(...)

Da análise dos fatos apresentados e dos documentos juntados aos autos pela fiscalização, verifica-se a existência de uma simulação no procedimento adotado pela notificada em relação às empresas apontadas no RELFISC e os segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresa interposta.

(...)

Restou demonstrado, pela fiscalização, que os expedientes utilizados pela recorrente tinham por objetivo simular negócio jurídico, no qual a *intentio facti* se divorcia da *intentio iuris*, ou seja, a intenção das partes é uma, a forma jurídica adotada é outra.

O fato de as empresas estarem sediadas no mesmo endereço, terem sócios que são ou foram empregados das empresas do Grupo, e terem realizado movimentação de empregados entre elas, por meio de demissão e readmissão, corrobora a afirmação da auditoria fiscal de que não existem vários, mas apenas um empreendimento industrial, ou seja, um grupo econômico de fato.

(...)

Observa-se, ainda, que a recorrente pagava as despesas com viagens e medicamentos de empregados registrados nas outras empresas citadas, e eram esses trabalhadores quem faziam serviços de pagamentos, expedição de correspondência, controle de expedição, entre outros, para a FIBRASCA QUÍMICA E TÊXTIL.

Verifica-se, que em vários períodos, as empresas citadas prestavam serviços de industrialização à recorrente sem, entretanto, dispor de empregados.

Cita-se, como exemplo, a empresa BELLYS, que em 12/2003 realizou remessa de 5.500 capas para travesseiro e 2.750 quilos de fibras de poliéster via nota fiscal N° 37402, de 01/12/2003, visto que em 26/11/2003 a BELLYS dispensou todos os empregados remanescentes, permanecendo sem empregados até 07/2005, exceto o vínculo com SEBASTIÃO MOREIRA, em gozo de auxílio-doença acidentário entre 01/10/2003 e 22/04/2004.

Nesse ano a empresa não registrou gastos com aluguel, energia elétrica, fornecimento de água, telecomunicação ou serviços de contador, como é necessário numa empresa industrial e comercial, conforme demonstra o balanço deste ano, nas folhas 10 a 15 do livro diário N° 01 (fls. 188)

Chama a atenção, ainda, o fato de a BELLYS registrar, em seus movimentos contábeis e fiscais, dez notas fiscais supostamente emitidas pela empresa SISTEM PLASTIC COMÉRCIO DE PRODUTOS PLASTICOS LTDA, CNPJ 68.378.397/000193, com endereço na Rua Tiquiá, 112, Penha, São Paulo/S, referente à "aquisição" de insumos".

Porém, essas notas fiscais não trazem os dados do transportador, e nem ostentam o carimbo do posto fiscal, como ocorre com as operações interestaduais, sendo que em algumas delas sequer foi destacado o comprovante de recebimento do produto, imprescindível para fundamentar e emissão de duplicata mercantil ou boleto de cobrança.

Registra-se que todos os pagamentos relativos a essas aquisições foram registrados via Caixa, apesar das altas quantias envolvidas e da distância das sedes dos emitentes.

Destaca-se que outras empresas do GRUPO, como a FIBRASCA QUÍMICA E TÊXTIL e a SOFT & SOFT também registraram notas fiscais de aquisição de insumos desses mesmos "fornecedores".

Porém, essa empresa emitente das Notas Fiscais está INAPTA na SRF desde 22/02/2003, conforme consulta ao "Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral", disponível na internet no site da SRF, e a tela de seu "CNPJ3" indica que está INAPTA desde 22/02/2003 por "OMISSA NÃO LOCALIZADA".

Da mesma forma, o CAGED indica que ela não possui empregados desde 05/2000 e, em consulta ao CNIS/RAIS, constata-se que teve empregados somente até 12/1999, sendo que o CNIS informa, via "Consulta Dados Cadastrais do Trabalhador", que o seu sócio administrador, ZELINDO INÁCIO SPADACCINI, faleceu em 19/02/2005.

A autoridade notificante informou que o telefone que consta nas notas fiscais da SISTEM PLASTIC é atendida por pessoa que desconhece completamente a empresa.

Todos esses fatos, aliados aos demais narrados pela fiscalização, reforçam a convicção de que a notificada e as empresas relacionadas no Relatório Fiscal formam um Grupo Econômico de fato.

(...)

Nesse sentido e por tudo que foi exposto no Relatório Fiscal, entendo que restou caracterizada a existência de um Grupo Econômico, envolvendo todas as empresas arroladas pela fiscalização, como também ficou comprovada, nos autos, a relação de emprego entre a FIBRASCA QUIMICA E TÊXTIL e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços por intermédio das empresas interpostas, citadas no Relatório Fiscal.

Conforme se infere dos trechos acima colacionados, o paradigma trata de caso em que a contribuinte agiu com simulação ao realizar a contratação de pessoas por meio de empresa interposta (pejotização), além de envolver um Grupo Econômico de fato. Desta forma, em razão das diversas incongruências contábeis apontadas, constatação da inexistência de aquisições de insumos registrados na contabilidade, pagamento de despesas de empregados de outras empresas, tudo dentro de um mesmo grupo econômico de fato, a fiscalização decidiu por lançar mão da aferição indireta para apurar a base de cálculo do crédito tributário (remuneração dos empregados que prestaram serviços por interpostas PJs).

Neste sentido, não estou certo de que a turma paradigmática, diante do presente caso, teria mantido a possibilidade de aferição indireta, uma vez que a sua manutenção no acórdão paradigma foi embasada em diversas acusações que não a mera “omissão de qualquer lançamento contábil” (como quer fazer crer a RECORRENTE), sendo certo que tais fundamentos então utilizados não possuem similitude com o presente caso, quais sejam: contratação de empregados através de interposta empresa, caracterização de grupo econômico de fato, comprovação de simulação na prestação de serviços entre pessoas jurídicas e consequente constatação dos *“elementos caracterizadores da relação de emprego presentes nos serviços prestados, à recorrente, pelas pessoas físicas registradas como empregadas de outras empresa do grupo que, registre-se, são optantes do SIMPLES”* (pág. 14 do acórdão paradigma – fl. 355).

Todos esses fatos culminaram na decisão da Turma paradigmática de manter a legalidade do procedimento de aferição indireta da base de cálculo, pois atestou-se que a contabilidade da contribuinte não espelhava a sua realidade econômico-financeira. Tal situação não condiz com o caso dos autos, visto ter a Turma recorrida entendido que os fundamentos utilizados pela fiscalização não seriam hábeis a desqualificar a contabilidade da contribuinte em relação ao crédito tributário previdenciário. Na ocasião, o acórdão recorrido citou, inclusive, que a falta de alguns registros contábeis apontados pela fiscalização (IPVA, Licenciamento, Seguro Obrigatório de veículos, despesas com pneus) sequer possuía correlação direta com a remuneração dos segurados, o faturamento e o lucro da empresa. A situação é diversa da apontada no paradigma, em que a simulação então engrenada pela contribuinte provocou a imprestabilidade de sua contabilidade, por esta não espelhar a sua realidade econômico-financeira.

Em suma, embora em ambos os julgados tenha havido a análise da deficiência dos registros contábeis para a utilização da aferição indireta da base de cálculo, fato é que no acórdão paradigma a conduta do contribuinte é acompanhada de “plus” (prestação de serviço por interpostas empresas, simulações, grupo econômico de fato) levando a uma divergência fática significativa que impede o conhecimento de recurso.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Ademais, a RECORRENTE cita trecho do voto paradigma que dá a impressão de que a omissão de qualquer lançamento contábil enseja a utilização do arbitramento:

Assim, por ser a atividade administrativa plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, a autoridade fiscal, ao constatar que a contabilidade da recorrente não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, **por omissão de qualquer lançamento contábil** ou por não registrar o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, agiu em conformidade com os ditames legais e apurou corretamente o débito por aferição indireta, mediante a aplicação dos percentuais previstos na legislação que trata da matéria.

Ora, apesar do acórdão paradigma, de fato, dispor de tal argumento (o qual, em boa parte, é mera reprodução do texto legal do art. 33, §6º, da Lei nº 8.212/91), a realidade é que foram apresentadas diversas fundamentações para legitimar o procedimento de aferição indireta adotado na ocasião, e não a mera “omissão de qualquer lançamento contábil”. O referido trecho, a meu ver, revela características de *obiter dictum* e não de uma fundamentação da decisão então adotada.

Desta forma, com a devida vênia, entendo não merecer conhecimento o referido recurso, pois o acórdão paradigma **não possui similitude fática** com o presente caso, na medida que trata de lançamento onde houve a acusação de simulação, o que inexistiu no presente caso, pois aqui não há evidência de que as inconsistências contábeis impediram a aferição direta das remunerações dos empregados.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim